**יסודות הביקורת ב' – שיעור 11**

**גילוי דעת 21- הצהרת מנהלים**

בסוף כל תוכנית ביקורת אנו מבקשים מהמבקר בצוות הביקורת "קבל הצהרת מנהלים לסעיף ..." הצהרת מננהלים לא מקבלים עבור כל סעיף בנפרד אלא הצהרת מנהלים אחת שמכילה את כל האינפורמציה שביקשנו.

**הצהרת מנהלים-** אוסף של סעיפים הנוגעים לדוכ"ס של החברה לתקופת הביקורת שהמנהלים חייבים לחתום עליה והיא משמשת כראיית ביקורת אחרונה משלימה טרם החתימה על חוו"ד.

**התקן עוסק בשלוש סוגיות :**

1. מטרת הצהרת מנהלים סעיפים 3-4 בתקן
2. הנחיות לקבלת הצהרת מנהלים סעיפים 5-7 בתקן
3. הגבלות בביקורת סעיף 8 בתקן

**הנחיות לקבלת הצהרת מנהלים סעיפים 5-7 בתקן**

**סעיף 5 –** קובע שהצהרת מנהלים תופנה למנהל לפי כתובתו

**סעיף 6 –** מתייחס לתקופה שאליה מתייחסת הצהרת מנהלים התקופה היא מתאריך המאזן ועד מועד החתימה על חוו"ד. הצהרת מנהלים הינה לתקופה מתאריך המאזן ועד מועד החתימה על חוו"ד שזה בערך 4 חודשים . **זה חשוב משום שהצהרת מנהלים תכסה גם אירועים שקרו לאחר תאריך המאזן (IAS10 ותקן 100)**

**שאלה :** האם חובה על מנכ"ל בהצהרת המנהלים להתייחס לאירועים שהתרחשו בתקופה שקדמה לתקופת הדיווח? **תשובה:** חובת המנהלים היא לתקופה שהסתיימה בתאריך המאזן ועד לתאריך החתימה על חוו"ד (תקופת הדיווח) וזאת על פי תקן 21 .

**סעיף 7** – קובע כי מי שחותם על הצהרת המנהלים יהיו המנהלים שלמיטב ידיעתו של רו"ח המבקר אחראיים לעניינים שההצהרה דנה בהם. התקן קובע כי אלו יהיו בד"כ:

1. המנכ"ל
2. האחראי על ענייני הכספים והחשבונאות (סמנכ"ל כספים)
3. חבר דירקטוריון (עדיף יו"ר)

ולפי שיקול דעתו של הרו"ח ניתן להוסיף אושייות רלוונטיות נוספות

**מטרת הצהרת מנהלים סעיפים 3-4 בתקן**

**סעיף 3** – הסעיף מונה 5 מטרות להצהרת מנהלים :

1. **הבהרת חלוקת האחריות בין הדירקטוריון וההנהלה לבין המבקר –** מעיד כי המנהלים יודעים ומודעים שהאחריות הינה עליהם ולא על הרו"ח. בנוסף, מטרה זו מצמצמת את פער הציפיות בין הלקוח למבקר.
2. **הבהרת מגבלות עבודת הביקורת –** המבקר אינו יכול לקבוע ב-100% וודאות שהדו"חות אכן נכונים כי תמיד יש פתח לתרמית וקנוניה וכן משום שהביקורת היא מדגמית ולכן גם נקודה זאת מקבלת ביטוי בהצהרת המנהלים.
3. **סיכום בכתב של הצהרות, הבהרות ומידע שהתקבל בע"פ מגורמים שונים בחברה לאורך תהליך הביקורת-** כל מיני שיחות שדיברנו עם החשב אני מתעד כראיית ביקורת.
4. **להשלים נהלי ביקורת שנקט המבקר –** למשל: אני רוצה לקבל מידע על חומ"ס של החברה והחשב אומר שלחברה אין חומ"ס השנה או בכלל אני אבקש ממנו שייתן לי הצהרה בכתב.
5. **קבלת מידע על תוכניות וכוונות עתידיות אשר יש להן השלכה על הדוכ"ס –** למשל: כניסה לפעילות חדשה למשל אם עד עכשיו פעילות החברה כללה ניקוי וחיטוי דג בקלה והיא נכנסת לפעילות חדשה של אריזת סרדינים אני צריך לקבל על כך מידע מהחברה או למשל: ישיבת דירקטוריון סודית או כוונות עתידיות לפעילות עתידית כמו למשל שהחברה מחליטה לסגור את החברה וכדו'

**סעיף 4 –** קובע שהצהרת מנהלים הינה ראיית ביקורת משלימה אך אין לראות בה תחליף ליישום נהלי ביקורת סטנדרטיים לביסוס חוו"ד **פס"ד ארץ ישראל בריטניה**

התועלת בהצהרת מנהלים הינה אפקט ההרתעה כי המנהל יודע כי חתימת ידו המופיעה על ההצהרה עלולה להאשימו בפלילים

**הגבלות בביקורת סעיף 8 בתקן**

**סעיף 8** מתייחס למצב בו ההנהלה לא מוכנה לחתום על הצהרת מנהלים הדבר גורם להימנעות ממתן חוו"ד. שזה נשק יום הדין משום שזה מהווה הגבלה בביקורת, זו הסנקציה **החמורה ביותר** שרו"ח יכול לנקוט כנגד לקוח.

**שאלה :** האם מנכ"ל החברה יכול לא להתייחס לסעיף או למספר סעיפים בדוכ"ס במסגרת הצהרת המנהלים ? **תשובה:** התשובה היא שלילי, המבקר הוא זה שמכתיב את הצהרת המנהלים, המנהלים יכולים לתקן או לשנות סעיפים מסויימים ולגבש נוסח מוסכם עם המבקר אך אינם יכולים לסרב להתייחס לסעיפים מסוימים בדוכ"ס

**שאלה :** מי חותם על דוכ"ס בחברה ציבורית ? **תשובה:** יו"ר הדירקטוריון, מנכ"ל ובעל נושא משרה בכיר בתחום הכספים בחברה או בידי דירקטור שהדירקטוריון הסמיך אותו לכך.

**אסיפות בעלי המניות**

**ישיבות דירקטוריון**

**אסיפות ופרוטוקולים-** הפרוטוקולים של התכנסות האסיפה הכללית שבין בע"מ בחברה, וכן ישיבות הדירקטוריון וועדותיו השונות מאגדות בתוכן חומרים וראיות מבססות אשר תוכנם ומהותם הינו משמעותי למבקר בעת הכנת הביקורת השנתית

**מהם הנושאים אשר ייכללו בפרוטוקול אסיפת בעלי המניות?**

1. מינוי רו"ח מבקר וקביעת שכ"ט
2. מינוי חברי דירקטוריון
3. החלטות על חלוקת דיבידנדים
4. אישור הדוכ"ס
5. שינויים בהרכב ההון

**מהם הנושאים אשר ייכללו בפרוטוקולים של ישיבות הדירקטוריון?**

1. התקשרות לרכישת ר"ק ומימושו לצורך ביקורת ר"ק.
2. התקשרויות מהותיות עם ספקים ולקוחות.
3. התחייבויות תלויות
4. החלטות על חלוקת דיבידנדים
5. החלטות על תגמול מנהלים ועובדים אחרים כמו הנפקת מניות והנפקת אופציות.
6. דיונים בנושא אי סדרים ונושאים נוספים המשליכים על הבקרה הפנימית בחברה
7. דיונים בדו"חות הביקורת של המבקר הפנימי
8. דיונים בנושא מצבה הכספי של החברה
9. התקשרויות ועסקאות עם צדדים קשורים
10. התקשרויות עם תאגידים ויצירת שיעבודים

**עיקרי תוכנית ביקורת לסקירת פרוטוקולים של אסיפה כללית ושל ישיבות הדירקטוריון:**

1. קבל מהחברה את כל הפרוטוקולים של אסיפה כללית, הדירקטוריון, וועדות של הדירקטוריון הרלוונטיות לתהליך הביקורת
2. וודא שהפרוטוקולים מתייחסים לתקופה שמתחילת השנה המדווחת ועד סמוך למועד אישור הדוכ"ס
3. וודא רציפותם ושלמותם של הפרוטוקולים
4. קבל הצהרה בעניין זה מההנהלה (בד"כ כלול בהצהרת מנהלים 2(ב))
5. סקור את הפרוטוקולים ותמצת חלקים רלוונטיים לביקורת כגון: החלטת חלוקת דיבידנדים, החלטות רכישה או מימוש ר"ק, החלטה לתגמול מנהלים.
6. וודא קיומן של ישיבות האסיפה הכללית, הדירקטוריון הרלוונטיים לתהליך הביקורת שטרם נערך להם פרוטוקול
7. קבל טיוטות של פרוטוקולים שנערכו וטרם אושרו, החתם את ההנהלה על טיוטות אלו
8. וודא כי ניתן ביטוי נאות בדוכ"ס לאמור בפרוטוקולים ככל שהעניין רלוונטי לדוכ"ס.

**ביקורת פקודות יומן**

על המבקר לאתר פקודות יומן חריגות אשר לא נרשמו במהלך העסקים הרגיל ושיש חשש שמטרתן לביצוע הטעיות ותרמיות. בנוסף, על המבקר לאתר פקודות יומן שמהותן סיווג מחדש או פעילות מיון שלא קיבלו ביטוי בפקודות יומן שגרתיות סטנדרטיות.

**כיצד ניתן לאתר פקודות יומן חריגות במהלך הביקורת?**

1. איתור פקודות יומן נוספות אלו פקודות יומן שמבוצעות בסוף השנה המבוקרת כמו למשל: עדכון הריבית לבנק בסוף שנה
2. פקודות יומן שנרשמו מחוץ לשעות העבודה הרגילות
3. פקודות יומן שאינן מאוזנות
4. פקודות יומן בסכומים גבוהים ובלתי שגרתיים
5. פקודות יומן שנעשו במהלך עריכת הדוכ"ס ללא מספרי חשבון
6. פקודות יומן המשקפות פעולות בין חברות הקבוצה

**דו"ח המבקרים**

תקן ביקורת 108 מחליף את תקן 99 תקן 108 מראה את אופן הצגת דו"ח המבקרים בנוסח האחיד בצורתו החלקה (חוו"ד חלקה). לאחר שהמבקר מסיים לבצע את הביקורת, חותם המבקר על חוו"ד שהינה מהווה סוף לתהליך הביקורת בסברה.

אנו נדרשים לנוסח דו"ח מבקרים אחיד משתי סיבות:

1. **חשיפה לתביעות משפטיות-** דו"ח המבקרים הוא המסמך שמגיע ללקוח אם הדו"ח ינוסח באופן חופשי ולא באופן אחיד הוא יהיה ניתן לפרשנויות שונות ויכול לבוא איש מקצוע ולהבין דברים שלא התכוונו אליהם. כאשר יש נוסח אחיד לא ניתן לבוא בתביעה משפטית כי כל רו"ח נותנים את אותו דו"ח.
2. **בעיית השוואה –** אנו לא רוצים שדו"ח המבקר יהיה בסיס להשוואה בין רו"ח משום שמקצועיות המבקר נמדדת על פי איכות תיק ניירות העבודה שלו. ככל שהתיק יותר מסודר, יותר מקיף, יותר מפורט. זה מראה על המקצועיות מצד שני תיק ני"ע לא מגיע ללקוח אז בשביל לא לפגוע בגורם ההשוואתיות בין רו"ח הנוסח של מה שהלקוחות רואים אחיד.

**דו"ח המבקרים דף 108**

1. **דו"ח רואה החשבון המבקר לבעלי המניות של \_\_\_\_\_\_\_\_ -** למה מופנה לבע"מ ? – כי הם אלו ששילמו לו ולכן אליהם מופנה הדו"ח . יכול להיות שלדו"ח יהיו קוראים נוספים כמו: בנקים, נושים וכדו' אבל מראש הדו"ח ממוען לבעלי המניות
2. **פיסקת המבוא -גבולות גיזרה-** מגדירים את ארבעת הדוכ"ס :
3. מאזן
4. רוה"ס
5. שינויים בהון
6. תזמ"ז + ביאורים
7. **חלוקת האחריות על הדוכ"ס-** ההנהלה אחראית על הכל, המבקר אחראי על חוו"ד, האחריות על תוכן הדו"חות והנתונים היא של הנהלת החברה והדירקטוריון.
8. **פסקת ההיקף-** להבדיל מתקני החשבונאות שאותם עושים לפי תקן ישראלי או IFRS לפי סיווג החברה (ח"פ או ח"צ) ביקורת עורכים לפי תקני הביקורת הישראליים

* תקנות דרך פעולתו של רו"ח התשל"ג מהוות את הבסיס החוקי לעבודת הביקורת משם שואבים את כל שיטת העבודה

אני משוכנע ברמה סבירה שאין הצגה מוטעית מהותית בנוסף יש לבצע בדיקה מדגמית וכן לבדוק את כללי החשבונאות של החברה ואת האומדנים המשמעותיים.

1. **פסקת חוו"ד –** נזהרים במה שאנו אומרים שלפי שיקול הדעת המקצועי שלנו ולפי המיומנות שלנו הדוכ"ס הנ"ל משקפים באופן נאות ובהתאם לכללי חשבונאות מקובלים את מצבה הכספי של החברה חברה פרטית בישראל יכולה לבחור האם להציג את הדוכ"ס שלה לפי תקנים ישראלים או לפי IFRS בניגוד לח"צ שחייבת IFRS **חובה תאריך וחתימת המבקר**

**נספח ד'**

**בחברה ציבורית מתבצעים מספר שינויים בדו"ח המבקרים**

בחברה ציבורית בודקים את המאזן לשנתיים ושאר הדו"חות ל-3 שנים . חברה ציבורית חייבת לעבוד לפי IFRS וחייבים גם לעבוד לפי תקנות ני"ע .

תקן 108 עוסק בחוו"ד החלקה של המבקר, כאשר מגיע המבקר למסקנה שאין הדוכ"ס משקפים באופן נאות את מצבה של החברה עליו לפנות לתקן ביקורת 72 – שינויים מהנוסח האחיד .

**תקן ביקורת 72 – שינויים מהנוסח האחיד**

1. **הפניית תשומת לב –** לפעמים המבקר יהיה מעוניין לשים דגש על סעיף מסויים בדוכ"ס או בביאור מסויים שחשוב שקורא הדו"חות יקרא ויהיה מודע זה לא אומר שיש ליקוי בדו"חות בתקן 72 הפניית תשומת לב מוזכרת בסעיפים 10 -16 ולהפניית תשומת לב יש רשימה סגורה .

הפניית תשומת לב ניתן לתת בדו"ח המבקרים רק כאשר יש הפניה ברורה בביאור לדוכ"ס.

לעולם הפניית תשומת לב תבוא בסוף הדוכס

**מה נכנס בהפניית תשומת לב?**

1. כאשר יש חשש להמשך קיומה של החברה כעסק חי כלומר, יש ספק האם החברה תעמוד בהתחייבויותיה, קשיי מימון , בעיות תזרימיות אז תינתן הפניית תשומת לב – עסק חי
2. אי וודאות מהותית – לא ברמה של עסק חי אשר יכול להשפיע על סגירת החברה אלא סכום שהינו גבוה יחסית לחברה למשל : תביעה כנגד החברה בסך 10 מיליון. כאן מדובר על תביעה משמעותית כנגד החברה שגם אם היא תתקבל החברה לא תקרוס אך זה ישפיע באופן מהותי על פעילות החברה
3. הצגה מחדש –בהצגה מחדש הסעיף מוצג במספר שונה מאיך שהוצג בשנה הקודמת והמשתמשים בדוכ"ס לא יבינו מדוע אין התאמה ולכן כאשר יש הצגה מחדש יש לתת הפניית תשומת לב שבה יתואר מדוע המספרים הוצגו מחדש ובביאור שמה יינתן הפירוט להצגה מחדש .